



Programas de integridad y transparencia de cumplimiento como límite a la responsabilidad de los administradores de sociedades en materia penal tributaria

Por Mariano A. Ezeyza

Publicado originalmente como capítulo del libro «Cuestiones Actuales de Derecho Penal Tributario – A raíz del II Congreso Iberoamericano de Derecho Penal Tributario» (Ed. Contexto), 2023.

Introducción

Mediante esta ponencia, en el marco del Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Penal Tributario, pretendo abordar algunos aspectos vinculados al punto 4 del temario del congreso: “Compliance Fiscal. Programas de cumplimiento y exoneración de la responsabilidad derivada de la comisión de ilícitos tributarios”.

Lejos de prender agotar una tema tan interesante, extenso y del que se viene escribiendo bastante en nuestro país desde la sanción de la ley 27.401³, intentaré esbozar algunas ideas respecto de cómo entiendo que los Programas de integridad y transparencia de cumplimiento o compliance (conf. arts. 22 y 23 de la ley 27.401) pueden operar como una herramienta que, además de limitar la responsabilidad de las personas jurídicas privadas en relaciona ciertos delitos⁴, puedan brindar certeza a los administradores de sociedades comerciales al desempeñar sus cargos respecto de su eventual responsabilidad frente a la comisión de delitos tributarios, con especial enfoque en el delito de apropiación indebida de tributos (art. 4 del Régimen Penal Tributario conf. el Art. 279 de la ley 27.430).

Para ello, teniendo en cuenta que los delitos tributarios son de los denominados tipos penales en blanco donde la ley penal se complementa con normas extrapenales, haré un breve repaso del instituto de la responsabilidad en materia tributaria y penal tributaria para analizar si la actuación de los administradores de las personas jurídicas privadas que hagan cumplir con sus programas de integridad y transparencia de cumplimiento puede ser englobada bajo la figura del denominado “buen hombre de negocios” como eximente de responsabilidad penal, aun frente la comisión de un delito tributario comprobado y derivado de acciones de los dependientes de la organización.

De los responsables en materia tributaria

Previo a ingresar en el tratamiento del tema referenciado en el título, debemos recordar que cuando se habla de responsabilidad en materia tributaria y penal tributaria, lo que se pretende saber es quien será el sujeto pasivo de la obligación tributaria o el obligado, se trate de un deber formal o material; y, en caso de incumplimiento de obligado principal, quien será el sujeto a quien la ley coloque en posición de “garante” del cumplimiento de la obligación principal.

En esta tesitura se enrola, como insoslayable referencia, el art. 27 del Modelo de Código Tributario para América Latina⁵ al definir a los responsables como “(...)las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos.”

Asimismo, tanto al observar la normativa nacional (Ley N° 11.683) como la normativa de algunos fiscos locales⁶, podemos afirmar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria son las personas que deben cumplir con la prestación principal tributaria de ingresar el tributo al Fisco o cumplir el deber formal, se trate del contribuyente o de un tercero a quien la ley obliga a cumplir con la manda legal, pese a no haber realizado el hecho imponible⁷.

En función de ello, mayormente la doctrina⁸ clasifica a los sujetos pasivos como i) responsables por deuda propia; ii) responsables por deuda ajena y iii) responsables sustitutos.

Los responsables por deuda propia son los contribuyentes propiamente dichos, es decir, aquellas personas de existencia visible o ideal que realizan el hecho imponible del tributo en cuestión. Los responsables por deuda ajena son los responsables sustitutos y quienes están obligados a cumplir por los contribuyentes. Tanto en el caso de los responsables sustitutos como en el caso de los responsables por deuda ajena, nos encontramos frente a sujetos que no realizan el hecho imponible del tributo, pero por su vinculación con el contribuyente son obligados por la ley a cumplir con la obligación tributaria con su propio patrimonio.

Lo que diferencia a los responsables sustitutos del resto de los responsables por deuda ajena es que los sustitutos responden por una deuda tributaria a título propio⁹. En los restantes supuestos de responsabilidad por deuda ajena, la responsabilidad será solidaria e ilimitada, pero siempre por la deuda un tercero. En tal sentido, Casás¹⁰ enseña que “(...)es posible afirmar que los responsables solidarios son sujetos ajenos al presupuesto de hecho, pero próximos a aquel, o vinculados al sujeto pasivo principal por razón de su oficio o actividad, los que, colocados por el legislador junto al contribuyente, formalizan un vínculo jurídico en que coexisten ambos, indistintamente, en la esfera de sujeción pasiva frente al Fisco.”

Aclarado lo anterior, podemos ingresar a analizar qué pasa cuando, dentro del universo de sujetos a los que la ley coloca en posición de garantes del cumplimiento de determinados deberes fiscales, estos no cumplen con esos deberes y de ello resulta la comisión de un delito tributario.

A estos responsables del cumplimiento de deberes fiscales, cuando de aplicar la ley penal tributaria se trata, el legislador los denomina “obligado”, “empleador” o “agente de retención o percepción” según el tipo de delito del Régimen Penal Tributario que pretendamos aplicar al caso concreto, por

lo que resulta pertinente repasar cómo funciona el sistema de responsabilidad cuando esos sujetos obligados son administradores de sociedades comerciales.

De la responsabilidad de los administradores de sociedades comerciales

La atribución de responsabilidad penal tributaria a los administradores de las sociedades requiere de un análisis fundado y detallado de la propia conducta del responsable en el cumplimiento de los deberes tributarios de su representado y no una simple extensión del reproche punitivo al deudor principal. El mero ejercicio de la representación de la persona jurídica no coloca a los administradores como sujetos pasivos de penas por un hecho material en el que no intervienen. Recordemos que, conforme el principio de personalidad de la pena, uno de los fines de la pena es reprimir un ilícito en la persona de su autor. Por lo tanto, no es posible exigir a un tercero que no cometió la infracción el cumplimiento de la sanción impuesta.

Sobre esta base, podemos afirmar que la mera circunstancia de haber ocupado un cargo de gerente o director de una sociedad no sería suficiente para extenderles la responsabilidad por los incumplimientos cometidos por la empresa siempre que no surjan los elementos subjetivos concretos que permitan atribuirles la responsabilidad solidaria por hechos propios.

En suma, cualquier tipo de pretensión de responsabilizar penalmente a los administradores de sociedades en forma objetiva resultaría inconstitucional en su aplicación al caso concreto por ser violatoria de el estado de de inocencia, consagrado tanto en la Carta Fundamental (art. 18), como en la Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 11. 1¹¹), en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 8.2¹²) y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 14.2¹³), que actualmente son parte de la Constitución Nacional (art. 75 inc. 22).

Por su parte, la legislación de societaria a nivel nacional¹⁴ tampoco establece la responsabilidad del administrador de una sociedad en forma objetiva y por el mero ejercicio del cargo sino que lo hace en base a la figura del “buen hombre de negocios” y se asienta sobre un reproche de índole subjetivo.

En efecto, la ley general de sociedades (ley n° 19.550) únicamente dispone que:

- Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, no de manera automática sino por el mal desempeño de su cargo;
- No responden de cualquier manera sino según el criterio del art. 59 de dicha ley¹⁵, es decir, responden si no obran con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios; • Únicamente responden los directores que faltaren a sus obligaciones (las del director, no las obligaciones de la sociedad);
- No responden por cualquier cosa sino por los daños y perjuicios que sus actos causen, debiendo destacarse que impuestos, intereses y multa no son daños y perjuicios; • No responden por cualquier daño y perjuicio, sino solo por aquellos que resultaren de su acción u omisión (relación causal y subjetiva que necesariamente debería existir)

- Debe incurrirse en violación a la ley, el estatuto o el reglamento, y debe producirse, actuando con dolo (requisito subjetivo), abuso de facultades o culpa grave¹⁶.

En este sentido y vinculada con la responsabilidad tributaria que venimos analizando con las normas generales sobre responsabilidad del derecho societario, García Belsunce¹⁷ sostiene que “(...) la reforma del art. 274 de la ley 19.550... establece que la imputación de responsabilidad a los directores por el mal desempeño de su cargo, así como la violación de la ley, el estatuto o el reglamento o por cualquier otro daño producido por el dolo, abuso de facultades o culpa grave “se hará atendiendo a la actuación individual”, con lo que circunscribe el antes extenso e indeterminado ámbito de la responsabilidad de los directores a su actuación individual”.

Así, podemos afirmar que la responsabilidad de los directores, gerentes y demás administradores por la deuda tributaria de las sociedades en las que ocupan dichos cargos no es una responsabilidad objetiva o refleja. La jurisprudencia ha entendido que tal responsabilidad se corresponde solo con una participación concreta del director o gerente y un determinado grado de culpa o dolo en el cumplimiento de sus deberes tributarios como responsable por deuda ajena.

En este sentido, la Corte Suprema de la Nación¹⁸, haciendo referencia a las disposiciones de la Ley 11.683 que consagran la responsabilidad de los directores, señaló que “(...) estas normas no pueden interpretarse como lo hace el fisco en el sentido de que basta el simple hecho de que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados para que se la considere responsable en los términos de la ley... Los que administren o disponen de los fondos de los entes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios.... los demás miembros de una sociedad que no tienen asignadas esas funciones no son en principio responsables en la misma medida”.

Por lo tanto, siendo que estamos hablando de responsabilidad penal, ella no es de aplicación automática por el mero ejercicio de un cargo o por revestirse una posición de garante sino que debe meritarse el factor subjetivo de tal imputación¹⁹. Para que el director o gerente tenga a cargo deberes de la sociedad, debe administrar o disponer de bienes de ésta en el ejercicio de sus funciones²⁰, por lo que hay que analizar si ha existido en cada caso responsabilidad subjetiva (intervención concreta en el hecho) del administrador de la sociedad frente a un incumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo.

De la responsabilidad de los administradores frente al delito de apropiación indebida de tributos

Como vimos en el apartado anterior, para que se verifique un supuesto de responsabilidad, es indispensable que medie un determinado grado de culpa o dolo de cada administrador, director o gerente en el cumplimiento (o falta de cumplimiento) de los deberes tributarios de la empresa o el patrimonio administrado. Ahora bien, esa responsabilidad pareciera más fácil de analizar en los hechos en los casos vinculados a los delitos cuya configuración típica requieren un componente ardidoso como lo son la evasión (por ejemplo, por utilización de facturas apócrifas), el

aprovechamiento indebido de beneficios fiscales o la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, ya que la comprobación de la intervención de los administradores de las sociedades en la maniobra constitutiva del ardid bastaría para responsabilizarlos penalmente.

Ahora bien, tal como afirmé al inicio, centrare el análisis en el delito de apropiación indebida de tributos, porque considero que en relación al mismo, el componente financiero incito en la maniobra tendiente a su configuración, hace que dilucidar la cuestión vinculada a la responsabilidad no resulte tan sencillo, sobre todo cuando se trata de los administradores de las sociedades comerciales frente a un tipo penal de comisión por omisión.

Ese delito, previsto en el artículo 4 del Régimen Penal Tributario (conf. el Art. 279 de la ley 27.430), reprime con pena de dos a seis años la conducta del agente de recaudación o percepción que retiene o percibe y no ingresa el tributo dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo para su ingreso –de conformidad con las normas del tributo que corresponda–, siempre que el monto retenido supere la suma de \$100.000 por cada mes.

Sobre esta figura, la Corte Suprema ha explicado que “[s]e trata de una infracción que se comete por omisión, de carácter instantáneo y que queda consumada, en su faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debió realizarse, esto es, al no depositar tempestivamente los aportes retenidos. Además, en orden al elemento subjetivo del tipo penal de que se trata, debe también recordarse que el agente a cuyo cargo está el deber de retener aportes no asume ese papel como consecuencia de un negocio de confianza o de entrega, basado en el consentimiento de las partes, sino por disposición de la ley, la cual le impone determinadas obligaciones a las que debe ajustarse bajo pena de incurrir en las responsabilidades que puedan corresponderle por su desempeño remiso (Fallos: 293:101 citado)”²¹.

En este sentido, la calidad especial del autor no resulta un detalle menor pues su calidad de “agente de recaudación” o “agente de percepción” es la que lo coloca en una especial posición de garantía con relación al correcto flujo de dinero a las arcas estatales.

Así, una vez que el agente obtiene el dinero retenido o percibido de sus operaciones con otros contribuyentes, en razón del deber legalmente impuesto gestiona un patrimonio ajeno sobre el cual posee la obligación de ingresarlo adecuadamente.

De hecho, se ha afirmado que “...la apropiación indebida de tributos, tipificada por el art. 6 de la ley 24.769, es una conducta delictiva «porque no se trata de la mera infracción de un deber administrativo o el solo incumplimiento de una deuda, sino de una omisión abusiva que perjudica patrimonialmente al Estado. Es una omisión delictiva porque mediante ella el autor defrauda al Estado respecto de los dineros que se le han confiado con un determinado y claro objeto, a un título jurídico que no le transfería su propiedad. Es abusiva porque el autor, con su omisión, no responde a la confianza en su correcta ejecución que el mismo título, por la que se le entregara el dinero involucrado”²².

Aún más, aquel tribunal comparó la figura bajo examen con una defraudación en la gestión de intereses ajenos, similar en ciertos aspectos a la figura de retención indebida, ante todo en cuanto se lesiona el interés de un tercero legítimamente confiado; concretamente, señaló que es posible

“...considerar al art. 6º como si el legislador hubiera impuesto un rol especial al ciudadano que, aunque no estaba penalmente obligado a realizar determinada conducta, en el caso de llevarla a cabo y obtener dinero que pertenece a la agencia recaudadora, debe actuar en consecuencia, es decir, queda obligado a depositar. Con posterioridad a la efectiva realización de la percepción (o de la retención) el autor se convierte en una persona a cargo del cuidado de intereses ajenos”, que “... sólo actúa con relación a una gestión específica, que debe cumplir según los parámetros de un buen custodio”.

Estos intereses confiados al agente de retención forman parte de los fondos que deben ingresar a las arcas públicas, y su ingreso en tiempo y forma es la clave de ese flujo dinámico que se describe al momento de definir el bien jurídico previsto en la norma penal tributaria.

En esta línea, se consideró la existencia de un deber de solidaridad o contribución al sostenimiento de las cargas públicas como un bien en sí mismo, que puede o debe ser garantizado por el estado, que viene a equilibrar y armonizar los principios de libertad e igualdad propios de las sociedades modernas²³.

Así, se ha definido a la hacienda pública como “...la actividad económico-financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye merced a la integración dinámica de dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público”²⁴. Esta noción integra diversos elementos vinculados con la finanzas públicas, que implican dar un marco de cobertura a la “efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles”²⁵ como así también a todo el flujo de fondos sobre el cual se asienta la actividad estatal, que se traduce en la tutela del aporte solidario de todos los ciudadanos con el propósito de dar vida a la actividad estatal, esencialmente volcada a la realización de los servicios públicos, a los efectos de garantizar los derechos constitucionalmente reconocidos.

En tal sentido, se ha señalado que “si bien es correcto que el bien jurídico protegido se vincula con la correcta y regular percepción de los tributos, de esta manera sólo se describe una faz positiva de este hecho relevante”²⁶, debiéndose tener en cuenta las aristas del régimen tributario en tanto prevé en numerosas ocasiones la aplicación de reintegros, recuperos, diferimientos y devoluciones. Estas concesiones que realiza el Estado también forman parte del régimen tributario, aunque no se vinculen estrictamente con la tarea recaudatoria y puedan vincularse a objetivos de política económica de vital importancia.

Es por ello que no puede perderse de vista que el régimen tributario no sólo se aplica con relación al sostenimiento de los gastos que debe llevar adelante el Estado sino también como instrumento o medio idóneo de intervención económica, en base a los ya señalados principios de igualdad y libertad. La creación de categorías de contribuyentes, la diferenciación de tratamiento según actividades, la existencia de zonas de promociones y desarrollo, se erigen como herramientas útiles para modelar la circulación y tráfico de bienes y servicios; en definitiva, regular o intervenir la economía del país.

En virtud de este panorama es que puede deducirse que no se trata de la protección de un interés meramente patrimonial o financiero sino antes bien de la guarda de la estructura sobre la que se asienta la misma actividad del Estado y el desarrollo de sus objetivos políticos, económicos y

sociales²⁷.

Ante tal panorama pareciera difícil evitar concluir que la conducta de una persona (cuando se trata de una sociedad comercial) que se apropia de tributos que retiene o percibe y no los ingresa por encima de los plazos legalmente previstos, no derive también en la responsabilidad penal de los administradores de la misma.

Llegado a este punto cabe preguntarse ¿pueden los programas de integridad y transparencia de cumplimiento o compliance (conf. arts. 22 y 23 de la ley 27.401) operar como una herramienta que brinde certeza a los administradores de sociedades comerciales al desempeñar sus cargos respecto de su eventual responsabilidad frente a la comisión de delitos tributarios y, en particular, respecto del delito de apropiación indebida de tributos? Previo a responder ese interrogante, considero pertinente introducir brevemente al lector en qué consisten los programas de integridad o compliance.

De los programas de integridad y transparencia de cumplimiento

Si bien en la Argentina ya existía desde hace tiempo legislación que imponía sanciones de naturaleza penal a las personas jurídicas²⁸, sea por actos de personas humanas cometidos en su seno o directamente por acciones u omisiones consideradas como propias de la sociedad, a partir del año 2018 la ley 27.401 estableció para las personas jurídicas privadas -sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal- responsabilidad penal por los delitos de cohecho, negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, tráfico de influencias, concusión, enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados y balances e informes agravados²⁹. La novedad de esta ley es que posibilita que las personas jurídicas privadas implementen “programas de integridad consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esta ley” (conf. art. 22 de la ley 27.401).

Estos programas de integridad, conforme el art. 23 de la ley, mínimamente deben contener:

- a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en esta ley;
- b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público;
- c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.

Si bien resulta claro que frente a la comisión de un ilícito el régimen de la ley 27.401 los Programas de integridad y transparencia de cumplimiento sirven para eximir de pena a la persona jurídica privada -no a las personas de existencia visible que hubieren intervenido en el hecho- en relación a

los delitos mencionados al inicio de este apartado -y siempre que realice ciertas conductas³⁰-, cabe preguntarse cuál es la situación de los administradores de las sociedades comerciales frente a la comisión de otro tipo de delitos como lo son los del Régimen Penal Tributario.

De los Programas de integridad y transparencia de cumplimiento como limite a la responsabilidad de los administradores de sociedades en materia penal tributaria

Mediante estos Programas de integridad se pretende introducir la función de compliance, entendida como el “conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptados por las organizaciones para identificar y clasificar los riesgos operativos y legales a los que se enfrentan y establecer mecanismos internos de prevención, gestión, control y reacción frente a los mismos.”³¹

Es por ello que, para ser efectivos, los programas de integridad deben “guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica” (conf art. 22 de la ley 27.401)

La detección temprana e identificación de riesgos o red flags particulares de la actividad propia de cada empresa constituye el eje central que debe guiar y orientar un Programa de integridad, es por ello que considero que el mismo no puede pasar por alto la cuestión tributaria y los riesgos asociados a los delitos, como el de apropiación indebida de tributos, donde el componente financieros derivado del ingreso tardío -o no ingreso- de la retención o percepción por encima de determinados importes genera una lesión a bienes jurídicos tutelados por el Régimen Penal Tributario y que se pueden evitar instaurando procedimientos y controles internos tendientes a que los administradores de las sociedades que actúen diligentemente puedan asegurarse de que ello no suceda al requerir informes periódicos de las áreas pertinentes de la organización de las cuales depende la efectivización de las erogaciones en cuestión. En este sentido, los administradores de las sociedades pueden realizar acciones positivas tendientes a auditar el cumplimiento y la efectividad de los programas de integridad que contemplen el riesgo fiscal vinculado, por ejemplo, al no ingreso tempestivo de las retenciones y percepciones practicadas en un determinado periodo.

Estas acciones pueden ser plasmadas en Actas de Directorio, donde se pueda verificar la aprobación y el tratamiento de temas relacionados con el programa de integridad y que a su vez sirvan de base para la aprobación de la gestión anual que deber realizar los accionistas.

En esta línea, el compromiso de los administradores para llevar adelante capacitaciones -que también pueden documentarse- al personal que involucren los distintos niveles de la organización resulta fundamental para que el programa de integridad se cumpla y sea efectivo para la detección temprana de contingencias fiscales.

De esta forma, además de asegurarse evidencia que formalmente pueda ser utilizada como medio de prueba, en caso de que igualmente se configure un delito como consecuencia del accionar de un dependiente de la sociedad, el mismo podrá ser detectado a tiempo, regularizado y/o denunciado espontáneamente, según corresponda.

Así, más allá de que el administrador de la sociedad sea el representante legal y, como tal, obligado tributario, la exigencia de un reproche de índole subjetiva y el análisis de estos extremos a la luz de la figura del buen hombre de negocios que adopta nuestra legislación societaria, nos permite afirmar que un Programa de integridad puede operar como un límite objetivo, medible y fácilmente auditable para mitigar la responsabilidad penal de los administradores de sociedades comerciales aun frente a delitos tributarios como el apropiación indebida de tributos.

En efecto, considero que la existencia de controles y un mecanismo interno tendiente a la detección y prevención de los incumplimientos fiscales plasmado en el Programa de integridad y regularmente auditado constituye una herramienta que puede excluir de responsabilidad penal al representante legal en cuestión que, de no haberlo tenido implementado, normalmente afrontaría el proceso penal por la mera posición de garante o de guardián de intereses que le impone el ordenamiento penal tributario.

A modo de conclusión, afirmo y sostengo que la actuación de los administradores de las personas jurídicas privadas que hagan cumplir con sus Programas de integridad y transparencia de cumplimiento puede ser englobada bajo la figura del denominado “buen hombre de negocios” y opera como límite objetivo y eficiente eximente de responsabilidad penal, aun frente la comisión de un delito tributario comprobado y derivado de acciones de los dependientes de la organización.

Notas

3. Publicada en el Boletín Oficial con fecha 1/12/2017 y vigente a partir del 1 de marzo de 2018.
4. Conf. el art. 1 de la ley 27.401, estos delitos son: a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal; b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal; c) Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal; d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal; e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal.
5. El Modelo de Código Tributario para América Latina fue elaborado el año 1968 por los Doctores Carlos Giuliani Fonrouge (Arg.), Rubens Gomes de Sousa (Bra.) y Ramón Valdez Costa (Uru.), para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, como un aporte al mejoramiento de las legislaciones y los procedimientos de los países de América Latina. En adelante, MCTAL OEA/BID.
6. Conf. EZEYZA, Mariano A. “Breves notas sobre la responsabilidad de los administradores de sociedades en materia tributaria e infraccional en la CABA”, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 7 - abril 2018, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-DXXXIV-23, publicado 20/04/2018.
7. Cuando hablamos de hecho imponible, nos referimos a el “supuesto de hecho de naturaleza económica establecido por el Legislador como generador de la obligación tributaria”.
8. Conf. GARCIA VIZCAINO, Catalina, Manuel de derecho tributario, segunda edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016, pags. 341/361.
9. CSJN, “Rectificaciones Rivadavia S.A. c/A.F.I.P. s/ordinario”, 12/07/11.
10. CASAS, Jose O., “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente”, Editorial Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.
11. El inciso 1 del art. 11 de la CUDDHH, establece: “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.”
12. El inciso 2 del art. 8 de la CADDHH, reza: “Garantías Judiciales. (...)2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.(...)”

13. El inciso 2 del art. 14 del PIDCyP, reza: “(...)2. Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.”
14. LEY GENERAL DE SOCIEDADES N° 19.550, T.O. 1984 (Denominación del Título sustituida por punto 2.1 del Anexo II de la Ley N° 26.994 B.O. 08/10/2014, Vigencia: 1/8/ 2015, texto según art. 1° de la Ley N° 27.077 B.O. 19/12/2014).
15. El art. 59 de la ley 19.550, reza: “Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión.”
16. Esto se puede observar en la redacción del art. 274 de la ley 19.550, en cuanto establece: “Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del artículo 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual cuando se hubieren asignado funciones en forma personal de acuerdo con lo establecido en el estatuto, el reglamento o decisión asamblearia. La decisión de la asamblea y la designación de las personas que han de desempeñar las funciones deben ser inscriptas el Registro Público de Comercio como requisito para la aplicación de lo dispuesto en este párrafo.”(lo subrayado me pertenece)
17. GARCIA BELSUNCE, H., “Derecho tributario penal”, pág. 249.
18. CSJN, Fallos 278:12, “Monasterio Da Silva”, 2/10/1970.
19. CASAS, José O., “La responsabilidad tributaria de los directores, gerentes y demás representantes societarios”, D.F., Tomo XV, pág. 869.
20. FREYTES, Roberto Oscar, “Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedad anónima”, D.F., Tomo XXVII-B, pág. 413.
21. CSJN, L. 269. XXXII, “LAMBRUSCHI, Pedro Jorge s/ley 23.771”, del 31/10/97.
22. TOF II de la Ciudad de Córdoba, “MAGGIO, Juan José y MONTERO, Enrique Atilio p.s.a. Apropiación indebida de Tributos Art. 6 Ley 24769”, del 03/08/2011.
23. Cfr. ACOSTA, Simón, Delitos contra la Hacienda Pública, en AAVV, Cuestiones Tributarias prácticas, Madrid, La Ley, 1990, pág. 726.
24. YACOBUCCHI, Guillermo G., Principios de la ley penal tributaria, ED 137-937.
25. BORINSKY, Mariano H; GALVAN GREENWAY, Juan P; LOPEZ BISCAYART, Javier; y TURANO, Pablo N, Régimen Penal Tributario y Previsional Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2012, pág. 24.
26. CATANIA, Alejandro, Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 2013, pág. 45.
27. EZEYZA, Mariano A. y YACOBICCI, Ignacio M. “Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA”, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 2 - Diciembre 2016, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLII-439, publicado 22/12/2016; y en Revista de Derecho Tributario - Numero 15 - Febrero 2017, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLIII- 839, publicado 9/2/2017.
28. Solo por nombrar algunos ejemplos Ley N° 19.359 sobre Régimen Penal Cambiario, Ley N° 20.680 sobre Abastecimiento, Ley N° 22.262 sobre Defensa de la Competencia, Ley N° 22.415 Código Aduanero y Ley 24.769 sobre el Régimen Penal Tributario, entre otras.
29. LEIVA, Hector E “Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas. Compliance”, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 23 - Octubre 2022, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ- MMMDLXXVI-539, publicado 06/10/2022.
30. Conf. el art. 9 de la ley 27.401, para la eximirse de pena, la persona jurídica deberá: (i) además de haber implementado un programa de integridad con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito; (ii) espontáneamente denunciar alguno de los delito previsto en la ley 27.401 como consecuencia de una actividad propia de detección e investigación interna de la empresa; y (iii) haber devuelto el beneficio indebido obtenido por la sociedad.
31. <https://www.worldcomplianceassociation.com/que-es-compliance.php>

Contenido de carácter general e informativo. No constituye una opinión profesional sobre un caso particular.